CC-BY-SA
by Icavot
Ed. 12-11-2023
Última edición:
1) Actualizadas las resoluciones del TEAC y la DGT.
2) Redacción actualizada.
3)Corrección erratas.

CASO PRÁCTICO

Una empresa realiza una compra a un agricultor acogido al REAGP.

El 10-01-2020 una empresa "E" establecida en el TAI y acogida al régimen general de IVA, realiza una compra a un agricultor "A" también establecido en el TAI. El agricultor está acogido al REAGP en el IVA. Datos básicos de la operación:

Base imponible	**1.000,00**
IVA, compensación al REAGP (12%)	120,00
Total antes de retención	1.120,00
Retención IRPF (2%)	-22,40
Total a pagar después de retención	**1.097,60**
Pago en 1 mes, transferencia	

*Nota: La base de retención para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluye la compensación al REAGP (consulta n.º V0474-09 Dirección General de Tributos).

*Nota: El documento justificativo de la operación ha de ser emitido por la empresa "E" en virtud de los artículos 3.3 y 16.1 del Reglamento de Facturación.

Contabilizar la operación desde el punto de vista de la empresa "E". Usar KEME-Contabilidad.

Sinopsis.

· El propósito de este caso práctico es contabilizar las compensaciones al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (REAGP) que las empresas tienen que pagar a los empresarios acogidos a dicho régimen especial de IVA. Para ello se va a utilizar el programa KEME-Contabilidad en su versión 3.2.2.4.

· El método usado ha consistido en marcar la casilla de criterio de caja en el IVA de la operación. Hay que decir que el método al final ha resultado ser más complejo de lo que en principio de prevería y no lo recomiendo.

Además de que la complejidad lleva a más posibilidades errar en un paso, apareció un problema adicional en el libro de facturas recibidas, pues aparece como documento el albarán de origen en el que se recepcionó la mercancía en vez del recibo del pago a la compensación, que es lo que tiene valor para deducir el IVA frente a Hacienda. Esto se solventó asegurándonos de que el recibo de pago de la compensación apareciera en la línea de pago que aparece en el libro de facturas.

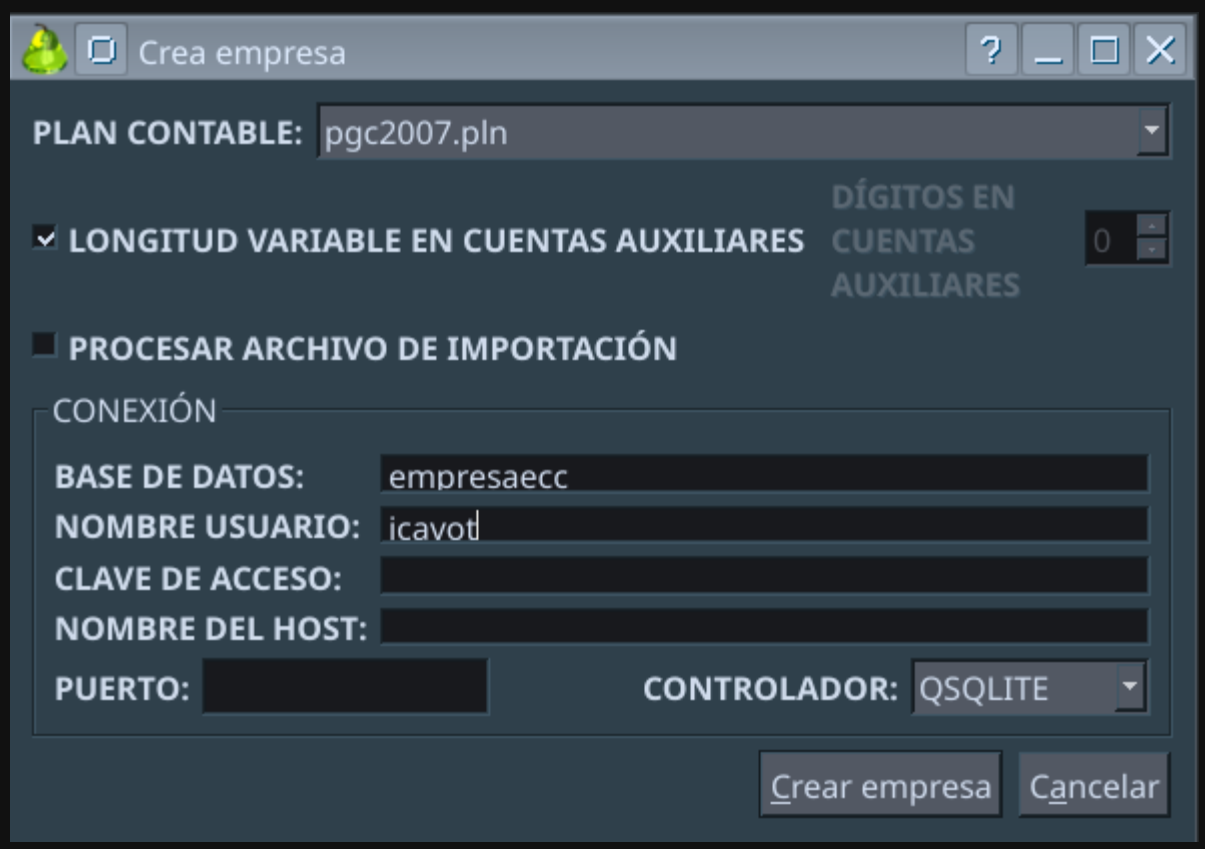
· Como alternativa al método utilizado en este caso práctico, se puede utilizar otro método alternativo consistente en registrar el IVA soportado pendiente de deducir en una cuenta auxiliar del la 4721 y registrar el IVA soportado deducible en otra cuenta auxiliar de la 4721.

Software utilizado.

GNU/Linux Debian 11 "Bullseye" KDE.
KEME-contabilidad ver. 3.2.2.4.

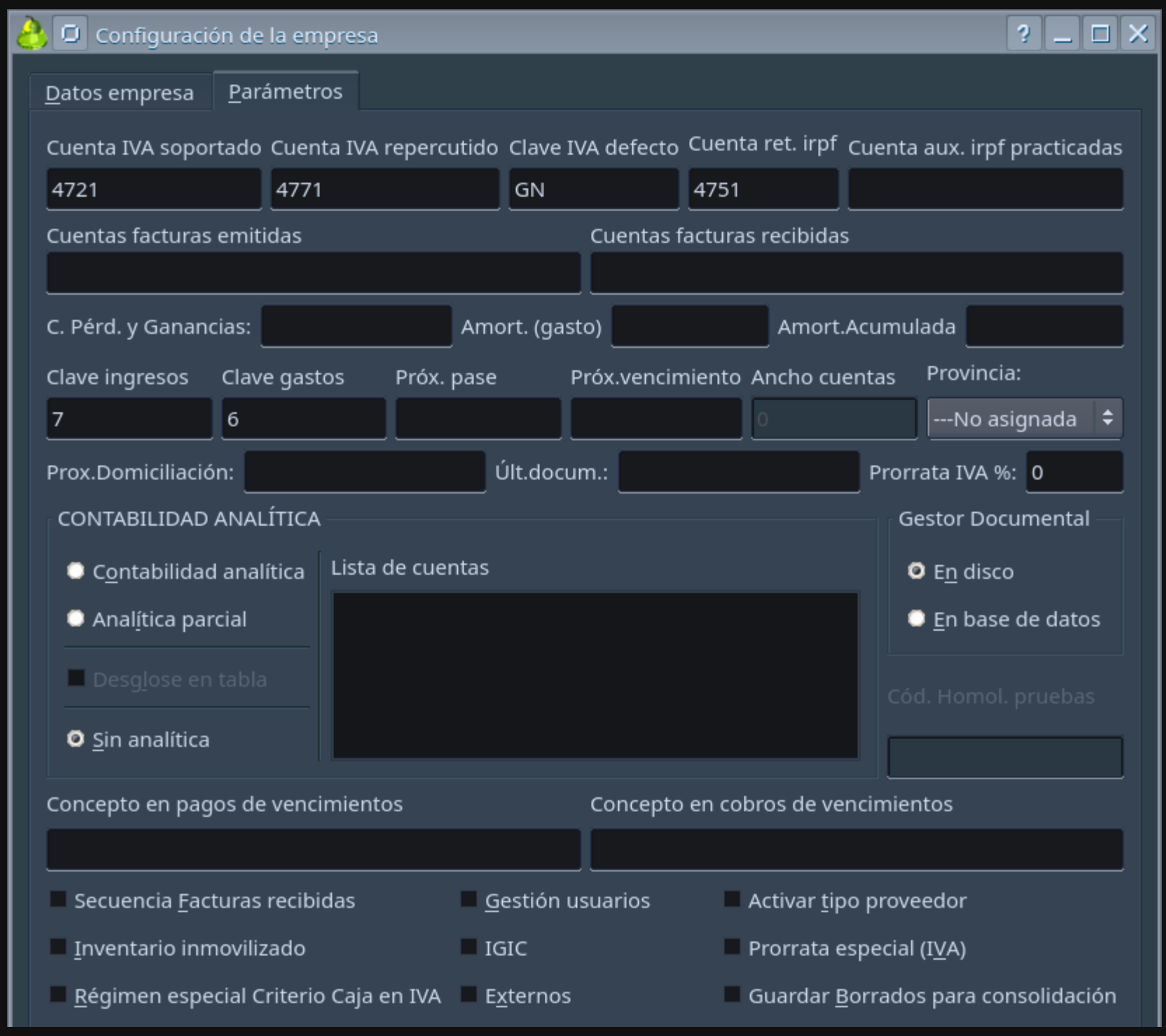
Configuración de la empresa "E" en el programa de contabilidad.

En su momento se creó la empresa en el programa. Para ello fuimos a "Empresa"→"Crear empresa":



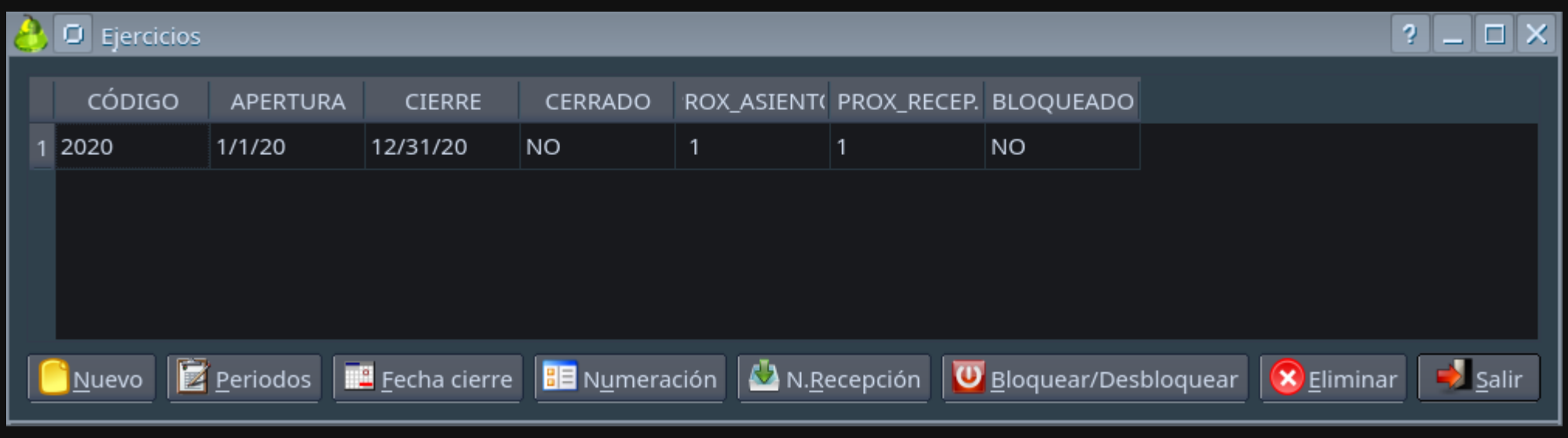
En "base de datos" se indica el nombre que se le quiera dar a la empresa en el programa. En "plan contable" elegimos el plan general de contabilidad de 2007. En el caso de una PYME se puede elegir el plan de PYMES.

En la configuración de la empresa "E" hemos indicado los siguientes parámetros:

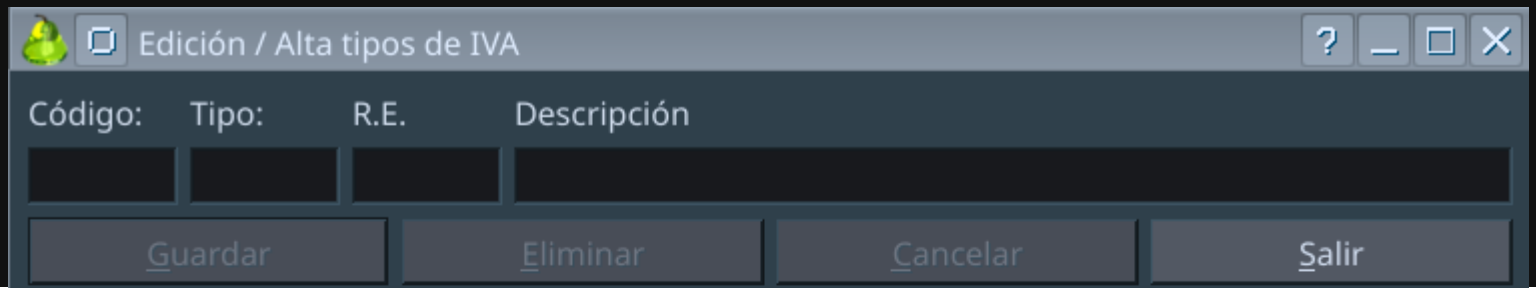


Como cuentas de IVA hemos puesto la cuenta "4721. HP IVA soportado deducible" y la cuenta "4771. HP IVA repercutido devengado".
Como cuenta de retenciones hemos puesto la cuenta "4751. HP acreedora por retenciones practicadas".

Hemos dado de alta el ejercicio 2020. Para ello fuimos a "Empresa" → "Ejercicios".



Hemos indicado los tipos de IVA que vamos a usar en "IVA" → "Tipos de IVA":



	CLAVE	TIPO	R.E.	DESCRIPCIÓN
1	0	0	0	TIPO 0
2	AGP1	12	0	Compensación al REAGP, agrícola forestal
3	AGP2	10,5	0	Compensación al REAGP, ganadero pesquero
4	GN	21	0	TIPO GENERAL
5	GNR	21	5,2	TIPO GENERAL CON RECARGO DE EQUIVALENCIA
6	RD	10	0	TIPO REDUCIDO
7	RD2	10	1,4	TIPO REDUCIDO CON RECARGO DE EQUIVALENCIA
8	SRD	4	0	TIPO SUPERREDUCIDO
9	SRD2	4	0,5	TIPO SUPERREDUCIDO CON RECARGO DE EQUIVALENCIA

Obsérvese que hemos creado dos claves para cuando registremos las compensaciones al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (REAGP).

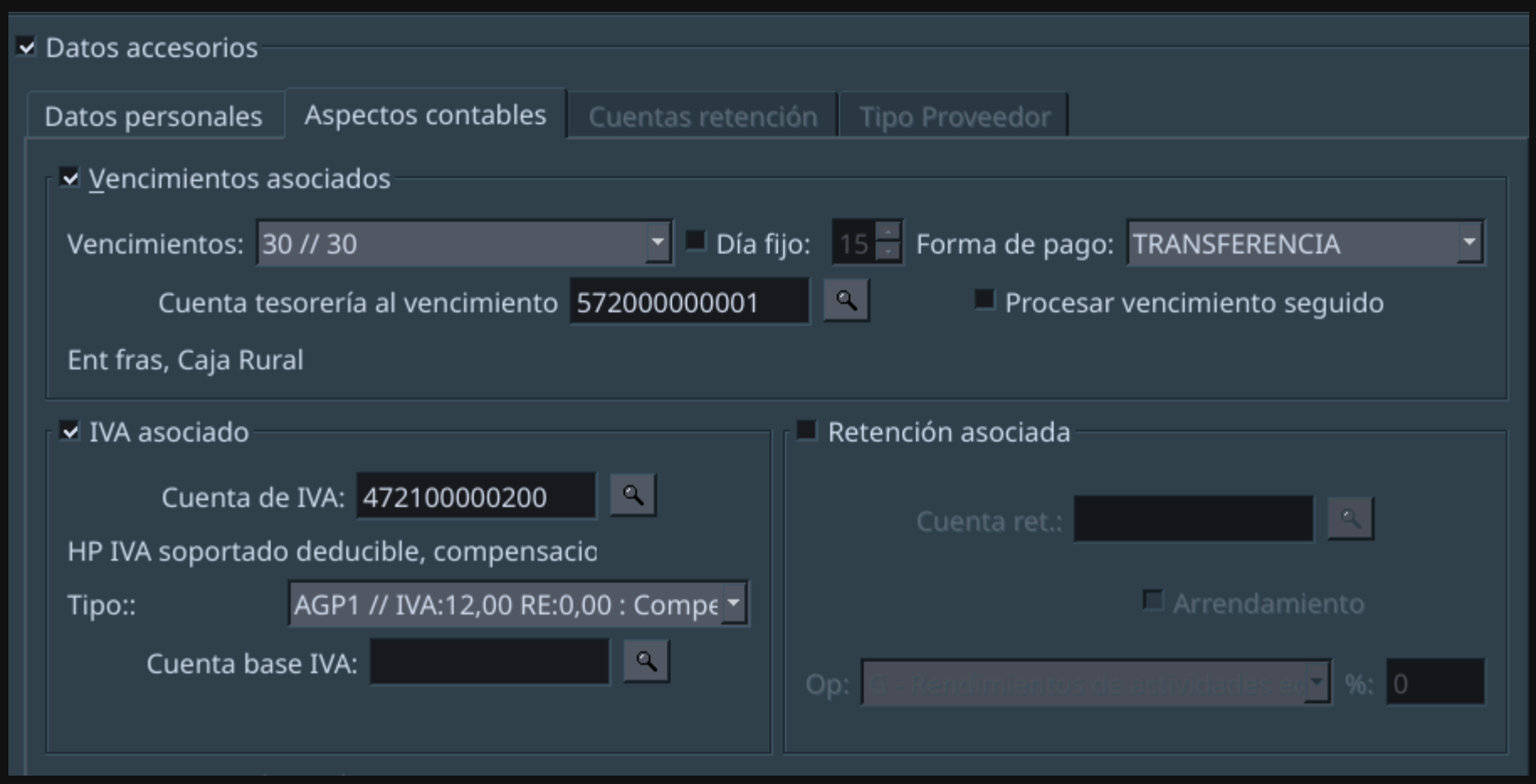
Para indicar al programa las cuentas que vamos a necesitar vamos a "Plan" → "Cuentas auxiliares":

CÓDIGO	CUENTA
100000000000	Capital social
400000000010	Agricultor "A" (REAGP), cuenta genérica
400000000011	Agricultor "A" (REAGP), importe neto de retenciones
400000000012	Agricultor "A" (REAGP), retención IRPF pendiente de devengar
472100000000	HP IVA soportado deducible, cuenta genérica
472100000200	HP IVA soportado deducible, compensaciones al REAGP
475000000000	HP acreedora por IVA, cuenta genérica
475112000001	HP acreed ret practicadas IRPF a profesionales, Agricultor "A"
477100000000	HP IVA repercutido devengado, cuenta genérica
572000000001	Ent fras, Caja Rural
600000000001	Compras de mercadería 1

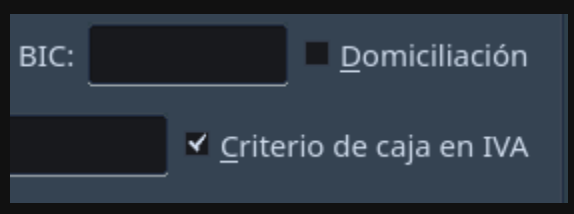
Aquí tenemos que hacer una serie de comentarios importantes sobre las cuentas auxiliares creadas.

"400000000010. Agricultor A (REAGP), cuenta genérica". Esta es la cuenta que usaríamos en condiciones normales. Como veremos más adelante hemos preferido usar las otras dos cuentas creadas específicamente para el agricultor "A" debido a una serie de vicisitudes a la hora de intentar de registrar asientos de vencimiento de pagos con retención en KEME.

"400000000011. Agricultor A (REAGP), importe neto de retenciones". En esta cuenta contabilizamos lo que se le debe al agricultor "A" después de descontar la retención de IRPF.



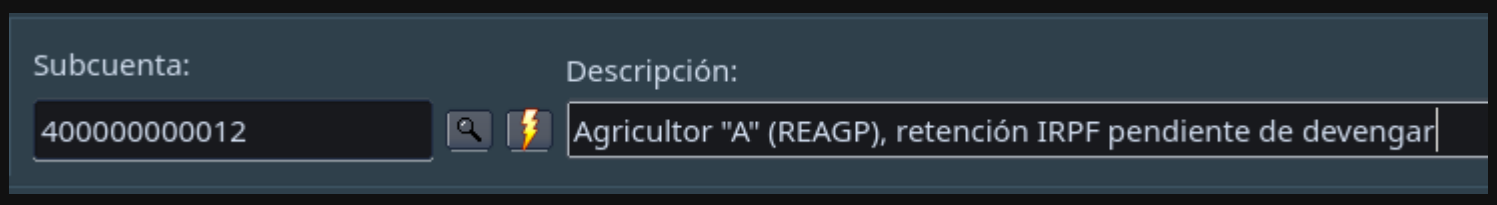
Además hemos marcado la casilla "Criterio de caja en IVA" dentro de los datos accesorios del agricultor.



Obsérvese que le hemos asociado un vencimiento, lo que nos permitirá usar el criterio de caja más adelante con este agricultor sin que el programa de errores. La razón por la que vamos a usar el criterio de caja de IVA con los pagos que le realicemos al agricultor "A" es que las compensaciones al REAGP son deducibles cuando se pagan (véanse consultas V0563-18 y V0238-18 de la Dirección General de Tributos así como resolución nº 00/2852/2019 TEAC).

Obsérvese que en el apartado de IVA le hemos asociado un tipo del 12% por la compensación a pagar al REAGP. Además hemos indicado que se use la cuenta de IVA "472100000200. HP IVA soportado deducible, compensaciones al REAGP". De esta manera podremos distinguir mejor las operaciones que supongan pago de compensaciones al REAGP.

"400000000012. Agricultor A (REAGP), retención de IRPF pendiente de devengar". En esta cuenta contabilizamos lo que habrá que descontar de retención al agricultor en el momento del pago de lo que se le debe, pero que aún no ha nacido el deber de retener porque aún no ha llegado el momento del pago. La obligación de realizar la retención por IRPF se produce en el momento en el que se produce el pago (véase 78.1 del Reglamento del IRPF).



No hemos añadido datos accesorios contables a esta cuenta.

En la cuenta "475112000001. HP acreedora por retenciones practicadas de IRPF a profesionales, agricultor A" registraremos las retenciones de IRPF practicadas al agricultor "A" una vez que éstas se devenguen al pagar al agricultor lo que se le debe.

Contabilización de las operaciones.

Asiento de adquisición el 10 de enero.

El asiento de recepción de la mercadería queda así:

	CUENTA AUX.	CONCEPTO	DEBE	HABER	DOCUMENTO
1	400000000011	Recepción mercadería de Agricultor "A" a crédito		1097,60	2020ALBARAN 048
2	400000000012	Recepción mercadería de Agricultor "A" a crédito		22,40	2020ALBARAN 048
3	600000000001	Recepción mercadería de Agricultor "A" a crédito	1000,00		2020ALBARAN 048
4	472100000200	Recepción mercadería de Agricultor "A" a crédito	120,00		2020ALBARAN 048

AIB / Inv.s.pasivo EIB / Prest. servicio UE Op. exenta/no sujeta Regularización IVA Copiar documento No r

En la cuenta de compra de la mercadería 1 (cuenta 600000000001) hemos puesto el importe de la base imponible del IVA, es decir, sin sumar el IVA ni restar retenciones.

Obsérvese que hemos dividido lo que se le debe al agricultor "A" en dos cuentas:

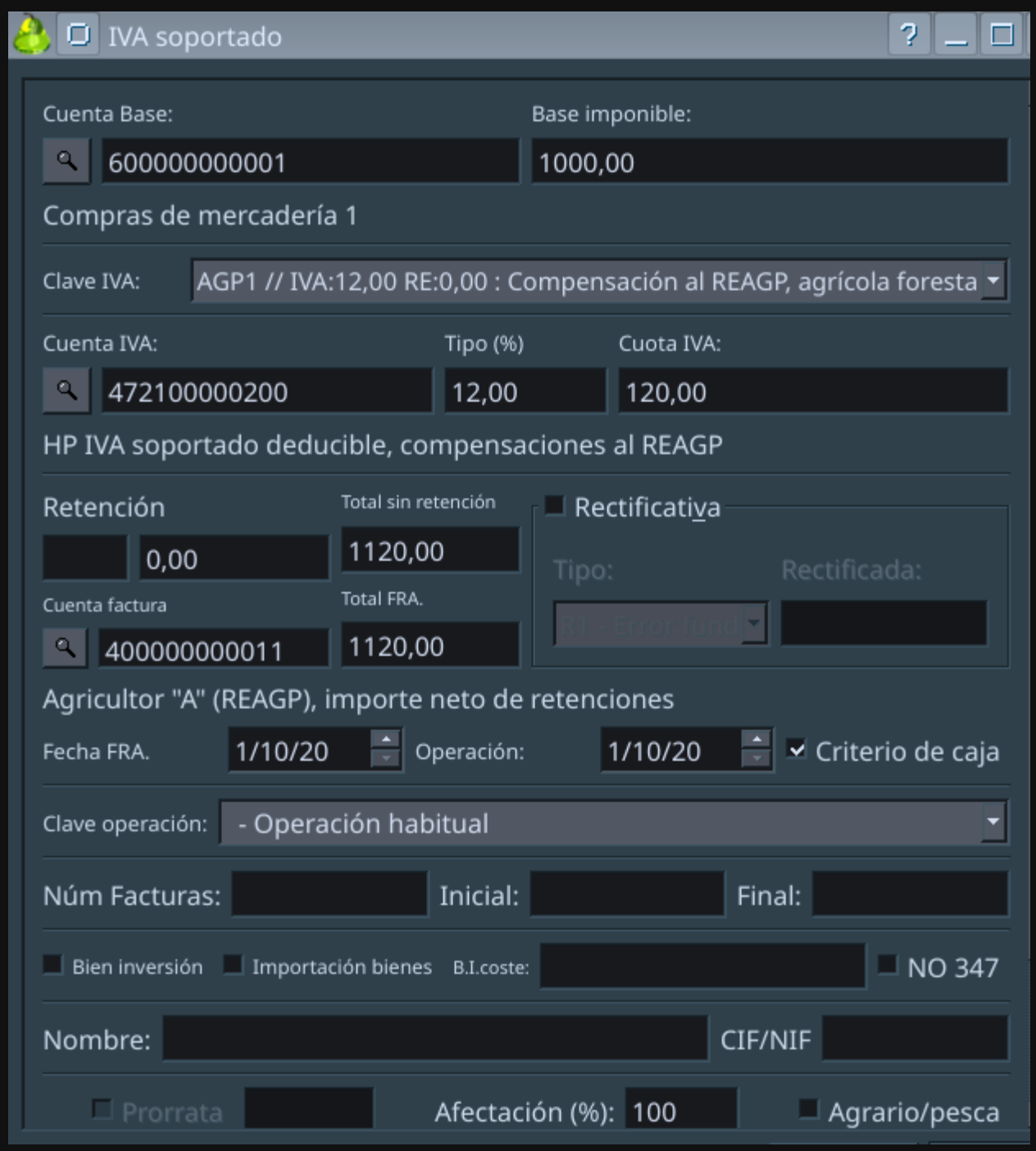
400000000011 → Importe compra + compensación (IVA) – retención IRPF. Hemos contabilizado aquí por tanto la cantidad a pagar al agricultor neto de retenciones.

400000000012 → Importe de la retención que habrá que practicarle al agricultor cuando se le pague. Sería el 2% de el importe más la compensación en el caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Así pues vemos que en este caso particular la base de cálculo de las retenciones es distinta a la base que se suele usar en otras operaciones en general.

Por tanto aún no entra en juego la cuenta 4751, porque aún no se le ha pagado.

Para contabilizar la compensación hemos usado la cuenta 472100000200. Como hemos marcado "criterio de caja" en la cuenta 400000000011 correspondiente al agricultor, la compensación no será deducible mientras no se le pague.

El cuadro de IVA correspondiente a la compra contabilizada en este asiento queda así:



Cuenta base: la cuenta 600 de compra de la mercadería 1.

Base imponible: 1.000€.

Aparece la cuenta de IVA soportado facturado. En "clave IVA" aparece la clave correspondiente en el caso de compensaciones al REAGP al 12%.

En "cuenta factura" hemos indicado la cuenta 400000000011.

Como vemos, aparece marcada la casilla "criterio de caja".

No hemos marcado la casilla "Agrario/pesca". Si marcamos "agrario/pesca" además de la opción "criterio de caja" el programa KEME-contablidad registrará la operación dos veces en los registros internos de IVA y en la liquidación aparecerán 240€ a deducir en vez de 120€. Si marcamos solo "agrario/pesca" y no marcamos "criterio de caja", entonces KEME no tendrá en cuenta que las compensaciones son deducibles cuando se pagan.

Asientos de pago y contabilización de la retención el día 9 de febrero.

Asiento de pago al agricultor, neto de retenciones.

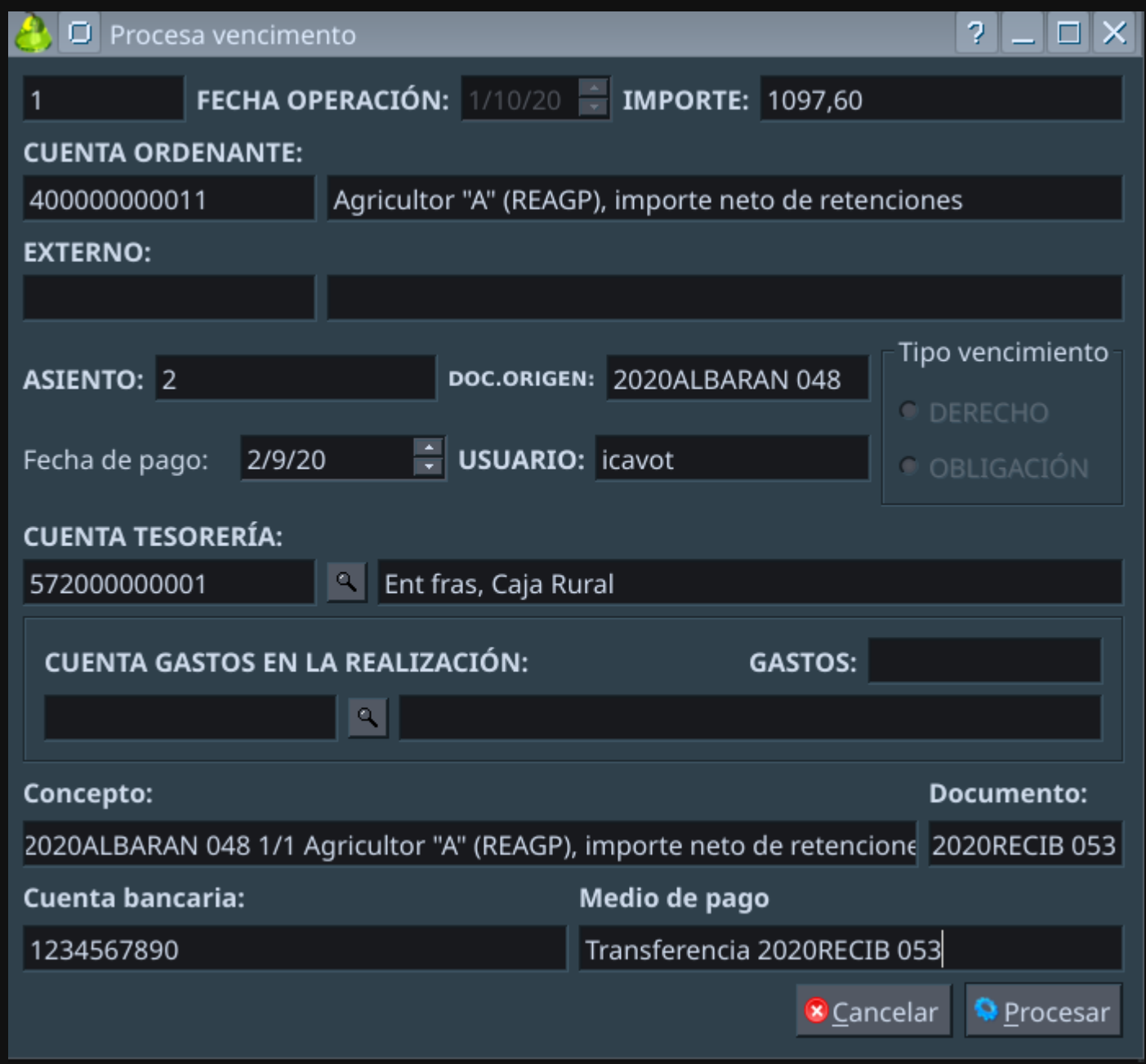
Vamos a "Vencimientos" → "Procesar vencimientos". Pulsamos "Refrescar" y seleccionamos el vencimiento de lo que se le debe al agricultor:

Ordenante	Fecha	Importe	Tesorería	Vencimiento	Tipo	pendiente	documento
400000000011	1/10/20	1.097,60	572000000001	2/9/20	OBLIGACION	SI	2020ALBARAN 048

Como vemos el programa ha tenido en cuenta que en su momento asociamos vencimientos a 30 días en la cuenta auxiliar del agricultor.

La cantidad que aparece (1.097,60€) es la cantidad que se le debe neta de retenciones. La retención de 22,40€ se la practicaremos en un asiento posterior.

Pulsamos "Procesar" y aparece el siguiente cuadro:



No olvidamos indicar la cuenta bancaria y el medio de pago. Obsérvese que hemos puesto el recibo "2020RECIB 053" en medio de pago; esto es porque queremos asegurarnos de que el recibo en cuestión aparezca reflejado en el libro de facturas recibidas, que es lo que permitirá a la empresa ejercer el derecho a deducción de IVA frente a Hacienda. Esto se mostrará mas adelante cuando examinemos el libro de facturas.

Pulsamos "Procesar" y el asiento de pago al agricultor queda contabilizado:

CUENTA AUX.	CONCEPTO	DEBE	HABER	DOCUMENTO
400000000011	Vencimiento: 2020ALBARAN 048 1/1 Agricultor "A" (REAGP), importe neto de retenciones	1097,60		2020RECIB 053
572000000001	Vencimiento: 2020ALBARAN 048 1/1 Agricultor "A" (REAGP), importe neto de retenciones		1097,60	2020RECIB 053

/ Inv.s.pasivo ☐ EIB / Prest. servicio UE ☐ Op. exenta/no sujeta ☐ Regularización IVA ☑ Copiar documento ☐ No regist.retenciones ASIENTO:

Asiento de contabilización de la retención por IRPF.

Introducimos el asiento manualmente:

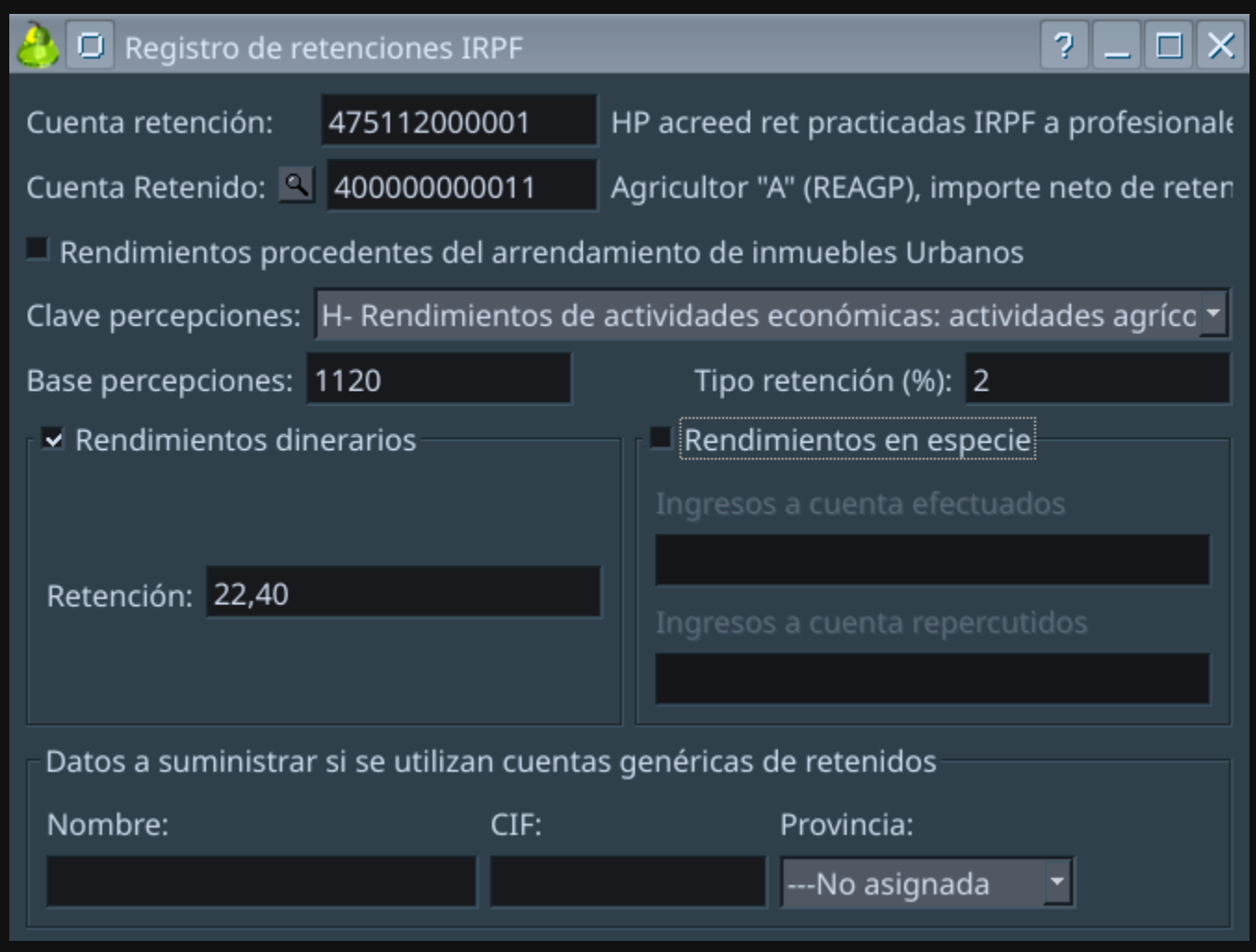
	CUENTA AUX.	CONCEPTO	DEBE	HABER	DOCUMENTO
1	400000000012	Vencimiento: 2020ALBARAN 048 1/1 Agricultor "A" (REAGP), retención IRPF	22,40		2020RECIB 053
2	475112000001	Vencimiento: 2020ALBARAN 048 1/1 Agricultor "A" (REAGP), retención IRPF		22,40	2020RECIB 053

☐ AIB / Inv.s.pasivo ☐ EIB / Prest. servicio UE ☐ Op. exenta/no sujeta ☐ Regularización IVA ☑ Copiar documento ☐ No regist.retenciones

Como vemos, la cantidad correspondiente a la retención pendiente de realizar que había en la cuenta "400000000012. Agricultor A (REAGP), retención de IRPF pendiente de devengar" pasa a la cuenta "475112000001. HP acreedora por retenciones practicadas de IRPF a profesionales, agricultor A"

Por tanto, ahora que se ha realizado el pago, aparece formalmente una deuda a pagar a Hacienda por retenciones practicadas por IRPF.

El cuadro de retenciones correspondiente:



Obsérvese que hemos preferido poner como "cuenta retenido" la cuenta principal del agricultor "A", es decir, la cuenta "400000000011. Agricultor A (REAGP), importe neto de retenciones". De esta manera aparecerá la misma cuenta tanto en los registros de IVA como en los registros de retenciones cuando vayamos a buscar información.

Como se aprecia, la base de retención para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluye la compensación al REAGP (véase consulta n.º V0474-09 Dirección General de Tributos).

Registros de IVA y retenciones.

Libro registro de facturas recibidas.

Vamos a "IVA" → "Libros de facturas recibidas" y obtenemos este resultado:

Factura	Fecha Fra.	Contab.	CIF/NIF	Proveedor/acreedor	Asto.	Base Imp.	Tipo	Cuota	Total
2020ALBARAN 048	10.01.2020	10.01.2020	00000000X	Agricultor A	2	1.000,00	12,00	120,00	1.120,00
Importe pago	1.097,60	FECHA:	09-02-2020	Transferencia 2020RECIB 053		Cuenta:	1234567890		

Aquí salta a la vista un problema:
En el apartado "factura" lo que de verdad debería aparecer sería el RECIBO, es decir el justificante del pago al agricultor que es lo que da derecho de deducción frente a Hacienda. Por tanto, lo ideal es que aparezca el documento 2020RECIB 053 y no el albarán. No obstante, nos hemos asegurado de que el recibo (2020RECIB 053) aparezca en la línea de pago, al lado de transferencia.

Hay que recordar que el justificante contable de la operación fue emitido por la empresa "E" en virtud de los artículos 3.3 y 16.1 del Reglamento de Facturación. Aún así, el libro de facturas recibidas incluye aquéllas emitidas por los destinatarios de las operaciones cuando éstos están obligados a ser los que las emitan.

Obsérvese que, dado que estamos aplicando el criterio de caja a los pagos que realizamos al agricultor, aparecen algunos datos accesorios referentes al pago que se le ha realizado el 9 de febrero, y que permitirá a la empresa "E" deducirse la compensación del REAGP.

Información sobre la liquidación trimestral de IVA.

Vamos a "IVA" → "Liquidación de IVA" y pulsamos en "Calcular". Obtenemos el siguiente resultado:

IVA SOPORTADO							
Cuenta	Base imponible	Tipo	Cuota	Total	B.Inversión	Cuota efectiva	Cuota C.Caja
472100000200	1000,00	12,00	120,00	1120,00		120,00	120,00

Y en el apartado Agrario/pesca:

IVA COMPENSACIÓN EN REGIMEN AGRARIO/PESCA

Cuenta	ase imponibl	Tipo	Cuota	TOTAL

Como vemos, en "Cuota C. Caja" aparecen 120€. Esto es porque la empresa ha pagado el 9 de febrero lo que le debía al agricultor. Si aún no le hubiera pagado, esta compensación al REAGP de 120€ no sería aún deducible para la empresa "E".

Además vemos que en "Régimen agrario/pesca" no aparece cantidad alguna, puesto que no marcamos la casilla "agrario/pesca" en el cuadro de IVA del asiento de compra. Si hubiéramos marcado "agrario/pesca" además de "criterio de caja" en el cuadro de IVA del asiento de compra, KEME hubiera llevado al cuadro de liquidación de IVA la operación dos veces, y aparecería tanto en IVA soportado arriba como en agrario/pesca abajo; el resultado de esto es que aparecería un IVA soportado duplicado, es decir, 240€ en vez de 120€.

En tal circunstancia, cuando la empresa "E" tenga que rellenar los formularios de IVA, ¿cómo puede saber el importe correspondiente a las compensaciones pagadas al REAGP? Fijándose en tres cosas:

- El tipo del 12% indica que estamos ante una compensación pagada al REAGP.

- En el libro de facturas recibidas aparece claramente identificado el agricultor acogido al REAGP, con lo cual podremos filtrar y extraer la información que necesitemos para rellenar los formularios de IVA.

- Hemos usado una cuenta auxiliar de la 472 (cuenta 472100000200) que recoge específicamente las compensaciones, con lo cual las compensaciones al REAGP aparecerán en esta cuenta auxiliar diferenciada en el cuadro de liquidación de IVA que hemos visto arriba.

En mi opinión, lo ideal sería que hubiera bastado marcar "agrario/pesca" en el cuadro de IVA del asiento de compra y que KEME hubiera llevado la información al apartado "agrario/pesca" en la liquidación pero siguiendo una dinámica como la del criterio de caja.

Información sobre la retención aplicada.

Vamos a "Consultas" → "Retenciones IRPF". Obtenemos la siguiente información:

Consultas retenciones

EJERCICIO: 2020 Período: 1T Primer trimestre FECHA INICIAL: 1/1/20 FECHA FINAL: 3/31/20

Sólo arrendamientos Excluir arrendamientos Agrupar por retenido

	Cuenta Ret.	Arrend.	Clave	R.especie	Base	Retención	Ing.Cta.	Ing.Cta.Rep.
1	475112000001		H- Rendimi...		1120,00	22,40	0,00	0,00

Reiteramos que la base de la retención incluye el IVA de la compensación al REAGP.

Modelo 347.

Vamos a "IVA" → "Modelo 347" y pulsamos en "Cargar datos":

CUENTA	IMPORTE	1T	2T	3T	4T	RAZÓN	CIF/NIF	BLACI	CP	OVINC	IACIÓI	TIPO
400000000011	1120,00	1120,00	0,00	0,00	0,00		00000000X				ES	A

Genera 347 | Comunicación | Cargar datos | Borrar línea | Datos cuenta | Mayor | Copiar | Im

Aparece el importe con el IVA y sin descontar la retención, tal y como especifica el artículo 34.2 RGT.

No obstante, según el art. 33 RGT, la empresa tendrá la obligación de declarar las operaciones con un proveedor reflejadas en el 347 cuando se haya superado la cantidad de 3.005,06€ anualmente con el proveedor en cuestión.